

Kohtuasi C-60/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

6. veebruar 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

3. veebruar 2023

Apellatsioonkaebuse esitaja:

Skatteverket

Vastustaja:

Digital Charging Solutions GmbH

HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN

PROTOKOLL
3.2.2023
[...]

[...]

APELLANT JA VASTUSTAJA

Skatteverket

[...]

VASTUSTAJA JA APELLANT

Digital Charging Solutions GmbH [...]

ESE

Käibemaksualane eelotsus; eelotsusetaotlus Euroopa Liidu Kohtule

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) teeb järgmise

MÄÄRUSE

Taotleda Euroopa Liidu Kohtult ELTL artikli 267 alusel eelotsust vastavalt lisatud eelotsusetaotlusele (protokolli lisa).

[...]

LISA

Protokolli lisa

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 14 lõike 1, artikli 15 lõike 1 ja artikli 24 lõike 1 tõlgendamise kohta.

Sissejuhatus

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) palub eelotsust, et selgitada välja, kas elektrisõidukite laadimine laadimispunktis tähendab, et elektrisõiduki kasutaja ostab elektrienergiat – mida käibemaksudirektiivi kohaselt tuleb käsitada materiaalse vara ja seega kaubana – või osutatakse sõiduki laadimisel kasutajale hoopis mingisugust teenust.
- 2 Kui seda tuleb käsitada elektrienergia kui kauba tarnimisena, soovib Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) ka selgitust, kas kaupa tarnib laadimispunkti käitav äriühing (edaspidi „laadimispunkti käitaja“) otse kasutajale või tarnib kaupa kasutajale hoopis äriühing, kes pakub kasutajatele laadimispunktide võrku (edaspidi „võrguettevõtja“). Viimane seisukoht eeldab, et tarne toimub kahes etapis, kõigepealt laadimispunkti käitajalt võrguettevõtjale ja seejärel võrguettevõtjalt kasutajale.
- 3 Esitatud küsimused on tekkinud kohtuasjas, mis puudutab Saksa äriühingut, kes pakub elektrisõidukite kasutajatele Rootsis laadimispunktide võrku. Vastus küsimustele on oluline seoses sellega, millises riigis tuleb äriühingu sooritus maksustada.

Asjakohased Euroopa Liidu õigusnormid

- 4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 5 Direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt tähendab „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Artikli 15 lõike 1 järgi loetakse elektrienergiat materiaalseks varaks.

- 6 Artikli 24 lõikes 1 sätestatakse, et „teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.
- 7 Elektrienergia tarne puhul maksukohustuslasest edasimüüjale loetakse vastavalt kõnealuse direktiivi artikli 38 lõikele 1 tarnekohaks koht, kus on edasimüüja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kuhu kaupa tarnitakse. Kui elektrienergiat tarnitakse mittemaksukohustuslasele, on direktiivi artikli 39 kohaselt tarnekohaks koht, kus soetaja kaupa tegelikult kasutab ja tarbib.
- 8 Juhul, kui sedalaadi tegevust ei saa pidada elektrienergia tarneks, vaid teenuse osutamiseks, siis näeb direktiivi artiklis 45 sätestatud põhireegel ette, et teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht.

Asjakohased riigisisemed õigusnormid

- 9 Vastavalt käibemaksuseaduse (mervärdesskattelagen (1994:200), edaspidi „ML“) 1. peatüki § 1 esimese lõigu punktile 1 maksustatakse käibemaksuga riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtavad kaubarne või teenuste osutamine, mis on maksustatavad.
- 10 Mainitud seaduse 1. peatüki § 6 kohaselt on kaup materiaalne vara, sealhulgas kinnisvara, gaas, soojus ning jahutus- ja elektrienergia. Teenusena mõistetakse kõike muud, mida saab pakkuda.
- 11 MLi 2. peatüki § 1 lõike 1 punkti 1 ja lõike 3 punkti 1 järgi hõlmavad kaubarne muu hulgas kaubarneid tasu eest ning teenuse osutamine tähendab muu hulgas teenuse osutamist, edastamist või muul viisil isikule pakkumist tasu eest.
- 12 [Käibemaksudirektiivi] artiklitele 38, 39 ja 45 vastavad sätted on üle võetud MLi 5. peatüki §-desse 2c, 2d ja 6 sisuliselt samas sõnastuses.

Kohtuvaidluse asjaolud

- 13 Kohtuvaidlus puudutab Skatterättsnämndeni (maksuõiguse komisjon, Rootsi) maksualast eelotsust, mille peale on Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus) esitanud apellatsioonkaebuse nii Skatteverket (Rootsi maksuamet) kui ka äriühing Digital Charging Solutions GmbH, kes taotles maksualast eelotsust. Maksuõiguse komisjon leidis, et äriühingu tegevus kujutab endast ühte mitmest osast koosnevat sooritust, mis eelkõige seisneb elektrienergia tarnimises, ning et tarnekohaks tuleks seetõttu lugeda Rootsi.
- 14 Nii maksuamet kui ka äriühing väidavad, et äriühingut tuleb pidada kasutajatele elektrienergia tarnijaks, kuid nad ei ole ühel meelel küsimuses, kas tegemist on ühe mitmest osast koosneva sooritusega või kahe eraldiseisva sooritusega.
- 15 Asjaolud on järgmised.

- 16 Äriühingu Digital Charging Solutions asukoht on Saksamaa, Rootsis tal püsivat tegevuskohta ei ole. Kõnealune äriühing pakub elektrisõidukite kasutajatele Rootsis juurdepääsu laadimispunktide võrgule. Võrgu kaudu saavad kasutajad jooksvat teavet võrgu laadimispunktide hindade ja kättesaadavuse kohta. Lisaks sisaldab võrguteenus laadimispunktide otsimise ja leidmise ning marsruudi planeerimise funktsioone.
- 17 Võrku kuuluvaid laadimispunkte ei halda kõnealune äriühing ise, vaid seda teevad käitajad, kellega äriühing on sõlminud lepingu. Äriühing annab kasutajatele kaardi ja autentimisrakenduse, mis võimaldab neil sõidukeid laadimispunktides laadida. Kaardi või rakenduse kasutamisel registreerib käitaja laadimissessiooni ja esitab äriühingule arve kasutajate laadimissessiooni eest. Arveldamine toimub kuupõhiselt iga kalendrikuu lõpus ning tasuda tuleb 30 päeva jooksul.
- 18 Pärast käitajatelt arve saamist esitab äriühing kasutajatele igakuise arve tarnitud elektri koguse ja võrguteenuse kasutamise eest. Laadimissessiooni ja võrguteenuse eest arveldamine toimub eraldi. Tasuda tuleb 14 päeva jooksul pärast arve kättesaamist. Elektrienergia hind on muutuv, kuid teenuse eest nõutakse fikseeritud tasu. Tasu teenuse eest on sama, olenemata sellest, kas kasutaja on asjaomasel ajavahemikul elektrienergiat tegelikult ostnud või mitte. Äriühingult ei ole võimalik osta üksnes elektrienergiat, tasumata ühtlasi võrguteenuse eest.

Poolte argumendid

Maksuamet

- 19 Maksuamet palub maksualase eelotsuse jätta muutmata. Ta on sarnaselt maksuõiguse komisjonile seisukohal, et äriühingu tegevust tuleb käsitada elektrienergia tarnimisena, millele võrguteenus on allutatud (mis tähendab, et kõik, mida äriühing kasutajale pakub, kuulub maksustamisele Rootsis), kuid soovib samal ajal rõhutada, et ebaselge on Euroopa Liidu Kohtu varasemate otsuste asjakohasus küsimuses, kas kõnealust sooritust saab tegelikult pidada elektrienergia tarneks.
- 20 Rootsi maksuamet märgib, et Euroopa Kohus on sarnastes kohtuasjades asunud seisukohale, et äriühing, kelle krediitkaarti kasutati kütuse ostu eest tasumiseks, ei tarninud kaardiomanikule mitte kütust, vaid pigem andis krediiti, kuna äriühingul ei ole ühelgi hetkel olnud õigust otsustada, kuidas või milleks kütust kasutada (kohtuotsused *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73 ja *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).
- 21 *Äriühing Digital Charging Solutions*
- 22 Ka äriühing Digital Charging Solutions väidab, et ta tarnib elektrienergiat, kuid märgib erinevalt maksuametist, et tegemist on kahe eraldi sooritusega: ühe puhul on tegemist elektrienergia tarnega ja teise puhul võrguteenuse osutamisega.

Seetõttu nõuab äriühing maksualase eelotsuse muutmist ja palub Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) kinnitust, et Rootsis kuulub maksustamisele ainult see osa äriühingu sooritustest, mis puudutab elektrienergia tarnimist.

- 23 Äriühing märgib, et selle kohtuasja asjaolud erinevad kohtuasjas Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) käsitletud asjaoludest. Käesolevas asjas on äriühing sõlminud eraldi elektrienergia tarnelepingud kasutajate ja laadimispunktide käitajatega. Asjaosalistele on selge, et elektrienergia tarnimine toimub kahes etapis. Teine erinevus seisneb selles, et ettemaksu ei tehta. Vastupidi, igat elektrienergia ostu rahastab äriühing, kes seejärel müüb elektrienergia edasi kasutajatele.

Vajadus eelotsuse järele

Sissejuhatus

- 24 Selleks, et hiljem otsustada, kas kohtuasjas käsitletav tehing koosneb ühest või mitmest tarnest, peab Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) kõigepealt võtma seisukoha küsimuses, kas elektrienergia tarnimine moodustab üldse osa äriühingu sooritustest. Vaidluse pooled on üksmeelel selles, et äriühing tarnib elektrit kasutajatele, kuid esineb argumente vastupidise teesi kasuks.

Maksuõiguse komisjoni otsus

- 25 Maksuõiguse komisjon, kes leidis sarnaselt vaidluse pooltega, et äriühing tarnib elektrienergiat, asus seisukohale, et kõigepealt kantakse elektrienergia üle laadimispunktide käitajate ja äriühingu vahel ning seejärel äriühingu ja kasutajate vahel. Maksuõiguse komisjon põhjendas oma seisukohta sellega, et elektrienergiat tarniti laadimispunktide käitajatelt äriühingule lepingute alusel tehtavate tehingute ahelas, et käitajad esitavad elektrienergia eest äriühingule arve ja seejärel esitab äriühing kuarved kasutajatele ning et käitajate ja elektrienergiat ostvate kasutajate vahel puudub elektrienergia tarneleping.
- 26 Maksuõiguse komisjoni vähemus oli aga seisukohal, et äriühing ei osta käitajalt elektrit, vaid märkis, et kui kasutaja laadib sõidukit, pakub käitaja kasutajale laadimissessiooni või tarnib kasutajale elektrienergiat. Tuginedes Euroopa Kohtu järeldustele kohtuasjades Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) ja Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536) leidis kõnealune vähemus, et tõsiasi, et äriühing esitab hiljem arve, ei tähenda, et kasutaja ostab äriühingu nimel elektrit või et äriühing ostab enda arvelt elektrienergiat eesmärgiga see edasi müüa. Nad märkisid, et äriühing osutab haldusteenust, mis seisneb muu hulgas laadimispunktide võrgu pakkumises ja kasutajatele hiljem arvete esitamises ning hõlmab teatud ulatuses krediidi andmist.

- 27 Seega ei olnud maksuõiguse komisjon üksmeelne küsimuses, kas äriühing üldse tarnib elektrienergiat.

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) küsimus

- 28 Euroopa Kohtule 26. aprillil 2022 esitatud eelotsusetaotlusega palub Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtult eelotsust küsimuses, kas mitmest osast koosnev sooritus, mida tehakse laadimispunktides elektrisõidukite kasutajatele, kujutab endast kaupade tarnimist või teenuste osutamist (Euroopa Kohtu kohtuasi C-282/22). Madalama astme kohus on selles kohtuasjas leidnud, et tegemist ei ole elektrienergia tarnega.
- 29 Poola kohtuasjas tõstatatud küsimus on asjakohane ka käesoleva kohtuasja analüüsimisel, kuid see puudutab üksnes küsimust, kas saab asuda seisukohale, et tegemist on elektrienergia tarnimisega, kui laadimispunkti käitaja annab kasutajale vahetult võimaluse elektrisõidukit laadida. Kui Euroopa Kohus peaks leidma, et sellises olukorras on tegemist elektrienergia tarnimisega, siis tekib küsimus, kas elektrienergiat tarnitakse ka vahendava võrguettevõtja ja kasutaja vahel, kui, nagu käesoleval juhul, tehingud on reguleeritud lepingute ahelaga ning käitaja ja kasutaja vahel lepingut ei ole.

Euroopa Kohtu varasem praktika

- 30 Varasemates kohtuasjades *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ja *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) tehtud otsustes on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et äriühing ei tarni kütust lõpptarbijale, kui ta on andnud tarbijale kaardi, mida too on kasutanud sõiduki kütusetarnijate juures tankimiseks. Euroopa Kohus märkis nendes otsustes, et lõpptarbijal võib vabalt valida muu hulgas sellised tingimused nagu kütuse kvaliteet, kogus, ostuaeg ja kütuse kasutamise viis ning et lõpptarbijal kannab täielikult kütuse kulud. Euroopa Kohtu arvates ei olnud vahendav äriühing kütust edasimüümiseks, vaid lõpptarbijal ostis kütust otse kütusetarnijalt.
- 31 Lisaks omistas Euroopa Kohus kohtuasjas *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), milles käsitleti kütusetarnija poolt kütuse punkerdamist laevaoperaatoritele avamerel, tähtsust kütuse käsutamise õigusele. Punkerdamistellimused esitas äriühing, kellele kütuse tarnija esitas kütuse eest ka arve. Euroopa Kohus leidis, et äriühing tegutses enda nimel nii suhetes tarnija kui ka laevaoperaatoritega. Ta asus siiski seisukohale, et selleks, et tehingut saaks pidada kaubarneks äriühingule ja äriühingu poolt, on vaja, et äriühing saaks tehinguga õiguse tegelikult kasutada kütust nagu selle omanik (punktid 50–52).
- 32 Lisaks on Euroopa Kohus kohtuasjades, kus ta on leidnud, et tegemist on elektrienergia mitmeetapilise tarnimisega, pööranud erilist tähelepanu sellele, kes sooritas ostu ning kes sai vabalt otsustada kvaliteedi ja koguse üle (kohtuotsus *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punktid 26 ja 27).

Käibemaksukomitee suunised

- 33 Mõned Euroopa Kohtu poolt tuvastatud asjaolud, mis viitavad sellele, et vahendavat äriühingut ei tohiks pidada kütuse lõpptarbijale tarnijaks, esinevad ka käesolevas kohtuasjas. Järelikult toetab Euroopa Kohtu praktika mõnevõrra tõlgendust, et äriühing ei tarni kasutajatele elektrienergiat. Liidu käibemaksukomisjon võttis aga 2019. aasta juunis ja 2021. aasta aprillis vastu suunised, mis kalduvad toetama vastupidist seisukohta (3. juuni 2019. aasta 113. istungi tulemusena vastuvõetud suunised, dokument A-taxud.c.1(2019) 6589787-972 ja 19. aprilli 2021. aasta 118. istungi tulemusena vastuvõetud suunised, dokument C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018).
- 34 Suunistest nähtub komitee ühehäälneline järeldus, et elektrisõidukite laadimisel väärtusahelas, mis hõlmab laadimispunktide käitajat ja võrguteenuseid osutavat äriühingut, tuleb käitajat vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikele 1 ja artikli 15 lõikele 1 käsitada elektrienergia tarnijana võrguettevõtjale ning võrguettevõtjat elektrienergia tarnijana elektrisõidukite kasutajatele.

Kokkuvõte

- 35 Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) arvates ei ole selge, kuidas Euroopa Kohtu varasemad otsused kütuse tarnimise kohta seonduvad käesolevas kohtuasjas käsitletava olukorraga, kus igaks etapiks on sõlmitud lepingud, kuid kus elektrisõiduki kasutajal, mitte vahendaval äriühingul, on õigus otsustada elektrienergia koguse, ostuaja ja laadimiskoha ning kasutamise viisi üle.

Seetõttu peab Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) vajalikuks taotleda Euroopa Liidu Kohtult eelotsust.

Eelotsuse küsimused

- 36 Eeltoodut arvestades palub Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgem halduskohus) vastust järgmistele küsimustele.

Esimene küsimus: kas niisugune elektrisõiduki kasutajale pakutav sooritus, mis seisneb sõiduki laadimispunktis laadimises, on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 ja artikli 15 lõike 1 alusel kaubarne?

Teine küsimus: kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas niisugust sooritust tuleb käsitada nii, et see esineb kõigis tehinguahela etappides, mis hõlmavad vahendavat äriühingut, kui tehinguahelaga kaasneb igas etapis leping, kuid ainult sõiduki kasutajal on õigus otsustada selliste küsimuste üle nagu kogus, ostuaeg ja laadimiskoht, samuti elektrienergia kasutamise viis?